Les droits d'enregistrement & de timbre
(Version 2006)

Chapitre 7 - Tarif des droits d'enregistrement et de timbre applicables aux principales opérations

Les principales opérations étudiées sont celles portant sur :

- Les immeubles ;
- Les fonds de commerce et le droit au bail ;
- Les meubles, et
- Les sociétés.

Section 1. Les immeubles

Sous-section 1. Droit de mutation à titre onéreux

§ 1. Régime général

En régime général, le droit de mutation des immeubles à titre onéreux s'élève à 5% auquel il convient d'ajouter un droit de timbre de 2 dinars par feuille.

Au droit proportionnel de 5%, il convient d'ajouter un droit de 1% soit au profit de la conservation foncière soit au titre des mutations d'immeubles non inscrits au registre foncier.

§ 2. Régimes particuliers

Il existe quatre principaux régimes particuliers de mutation d'immeubles à titre onéreux :

a) Terrain destiné à la construction d'immeubles à usage d'habitation : Les droits sont liquidés selon le barème progressif suivant :

- jusqu'à 120 m2	1%
- de 120,001 à 300 m2	2%
- de 300,001 à 600 m2	3%
- au delà de 600 m2	5%.

Au droit proportionnel, il convient d'ajouter un droit de timbre de 2 D par feuille.

A ce droit, il convient d'ajouter un droit de 1% au profit de la conservation foncière soit au titre des mutations d'immeubles non inscrits au registre foncier.

b) Acquisition d'une maison d'habitation, à titre individuel, auprès d'un promoteur immobilier : Le droit est liquidé au tarif de 15 D par page sans droit de timbre s'il s'agit d'une première mutation.

Au droit fixe il convient d'ajouter un droit de 1% au profit de la conservation foncière soit au titre des mutations d'immeubles non inscrits au registre foncier.

c) Acquisitions de terrains ou de bâtiments aménagés pour l'exercice d'activité économique auprès de promoteur immobilier ou auprès des autres intervenants dans le secteur immobilier : Le droit est liquidé au tarif de 15 D par page sans droit de timbre.

Au droit fixe, il convient d'ajouter un droit de 1% au profit de la conservation foncière soit au titre des mutations d'immeubles non inscrits au registre foncier.

d) Acquisition d'un immeuble nécessaire à l'exploitation par une entreprise totalement exportatrice régie par le code d'incitations aux investissements ou établie dans un parc d'activités économiques ou par les sociétés de commerce international totalement exportatrices ou les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents : Une telle acquisition s'enregistre gratis.

Toutefois, si l'immeuble acquis par les entreprises bénéficiant du régime fiscal de l'exportation totale est immatriculé, le droit de 1% de la conservation de la propriété foncière est dû. Si l'immeuble est non

immatriculé, les entreprises concernées sont exonérées du paiement du droit de mutation et de partage.

§ 3. Défaut d'origine

Lorsque le contrat de vente ne mentionne pas l'origine et les références de l'enregistrement de la précédente mutation, il est dû un complément pour défaut d'origine de 3%.

Non application des pénalités de retard au droit complémentaire pour défaut d'origine : En cas d'enregistrement après les délais, les pénalités ne sont pas dues sur les droits pour défaut d'origine.

Possibilité de restitution : Le droit d'origine de propriété des immeubles de 3% est restituable dans un délai de 3 ans à partir de la date d'obtention des justifications requises et sans dépasser le délai de 5 ans à compter de la date du paiement des droits.

§ 4. Conservation foncière et droit sur les immeubles non inscrits au registre foncier

Lorsque l'immeuble est immatriculé, le salaire de la conservation foncière est dû au taux de 1%. Lorsque l'immeuble n'est pas inscrit au registre foncier, il est dû un droit de 1% sur la valeur de l'immeuble.

§ 5. Droits sociaux dans les sociétés immobilières

Lorsqu'ils sont représentatifs d'immeubles, les droits sociaux dans les sociétés soumises au régime de la transparence (actions ou parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance ou à la propriété d'immeubles ou fractions d'immeubles) sont traités en tant qu'immeubles.

Sous-section 2. Échange d'immeubles

§ 1. Droit d'échange

L'échange d'immeubles donne lieu à un droit de 2,5% assis sur la valeur la plus faible majorée, éventuellement, du droit de mutation de 5% assis sur la soulte ou, si elle est supérieure, sur la plus-value.

Un droit de timbre est en outre dû au tarif de 2 dinars par feuille.

§ 2. Défaut d'origine

Pour chaque immeuble dont l'origine et les références de l'enregistrement de la précédente mutation font défaut, il est dû un droit complémentaire pour défaut d'origine de 3% assis sur la valeur de cet immeuble.

§ 3. Immeuble immatriculé ou non immatriculé

Le salaire de la conservation foncière pour chaque immeuble immatriculé ou le droit sur les immeubles non inscrits au registre foncier est dû au taux de 1% assis sur la valeur de cet immeuble.

Sous-section 3. Apport en société

§ 1. Apport pur et simple

Un apport pur et simple portant sur un immeuble est un apport d'un immeuble non grevé d'aucune dette. Il est rémunéré par des droits sociaux. Il donne ouverture à un droit d'enregistrement avec tous les autres apports purs et simples de 100 dinars.

En cas de défaut de mention de l'origine de propriété et des références de l'enregistrement de la précédente mutation, le droit complémentaire de 3% pour défaut d'origine est dû.

Si l'immeuble est immatriculé à la conservation foncière, l'apport en société donne lieu au versement du salaire de la conservation foncière au taux de 1% assis sur la valeur d'apport. S'il n'est pas immatriculé, il est dû un droit de 1% sur les immeubles non inscrits au registre foncier.

§ 2. Apport à titre onéreux

L'apport est à titre onéreux lorsqu'il est rémunéré en argent ou par la prise en charge par la personne morale bénéficiaire de l'apport d'un passif imputable à l'immeuble. L'apport à titre onéreux donne ouverture au droit proportionnel de 5% majoré éventuellement du droit complémentaire de 3% pour défaut de mention de l'origine de propriété et des références de l'enregistrement de la précédente mutation. Si l'immeuble est immatriculé, il donne lieu au versement du salaire de la conservation foncière au taux de 1%. S'il n'est pas immatriculé, il donne lieu au droit de 1% dû sur les immeubles non inscrits au registre foncier.

Sous-section 4. Enregistrement d'une mutation d'immeuble prescrite

L'enregistrement d'une mutation d'immeuble dont l'acte remonte à plus de 10 ans (avec signatures légalisées) s'effectue au minima de perception de 15 dinars pour la formalité (article 22.I du code des droits d'enregistrement et de timbre).

Mais pour être opposable, la prescription des droits proportionnels de 5% doit résulter d'un acte ayant acquis date certaine depuis plus de 10 ans.

Sous-section 5. Régimes spéciaux

§ 1. L'élection de command

Ce régime nécessite la réunion de trois conditions cumulatives :

(1) La faculté d'élire command a été réservée dans l'acte d'adjudication ou dans le contrat de vente ; et

(2) La déclaration de command est faite dans les 24 heures de l'adjudication ou du contrat de vente ; et

(3) La déclaration est faite par acte public et notifiée à la recette des finances.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, l'acte de déclaration de command s'enregistre au droit fixe de 15 dinars par page.

§ 2. Résiliation du contrat

Le régime applicable aux résiliations diffère selon qu'il s'agit d'une résiliation amiable ou judiciaire.

A. Résiliation amiable : La résiliation amiable (rétrocession) s'analyse comme une nouvelle mutation, sauf si elle intervient dans les 3 jours de l'acte de mutation initial et qu'elle soit constatée par un acte de résiliation ayant date certaine.

B. Résiliation judiciaire : La résiliation judiciaire présente l'avantage de ne pas entraîner, dans tous les cas, une nouvelle mutation et de s'enregistrer par conséquent au minima de perception des jugements et non au droit proportionnel de mutation des immeubles.

En outre, si l'annulation est prononcée par un jugement définitif pour :

- cause de lésion, ou
- cause de vices cachés, ou
- lorsqu'il y a annulation pour, par exemple, incapacité, vice de consentement et d'une façon générale pour défaut d'un élément essentiel entraînant nullité du contrat, le droit de mutation perçu sur la mutation initiale annulée par l'effet du jugement devient restituable sur demande à présenter dans un délai de 3 ans à compter du jour du jugement ou l'arrêt passé en force de chose jugée rendant les droits restituables. Le délai de 5 ans prévu par l'article 28 du CDPF n'est pas applicable dans ce cas.

§ 3. La vente sous condition

La condition peut être suspensive ou résolutoire.

A. Vente sous condition suspensive : Lorsque la vente est assortie d'une condition suspensive, le contrat s'enregistre, provisoirement, au droit fixe de 15 dinars par page.

B. Vente sous condition résolutoire : La condition résolutoire n'empêchera pas l'enregistrement au droit proportionnel de mutation.

§ 4. La promesse de vente

La promesse de vente s'enregistre, en principe, au droit fixe sauf si elle est accompagnée par une prise de possession effective. Lorsque la promesse de vente comporte tous les éléments d'un contrat de vente, elle s'enregistre au droit proportionnel de mutation de la même façon qu'une vente pure et simple.

Sous-section 6. Hypothèque d'immeuble

Le contrat d'hypothèque : S'enregistre au droit fixe de 15 dinars par page.

Inscription et mainlevée de l'hypothèque : Si l'immeuble est immatriculé à la conservation foncière, l'inscription de l'hypothèque entraîne un salaire de la conservation foncière de 0,2% du montant garanti.

Le même salaire est dû lors de l'inscription de la mainlevée ou la radiation de l'hypothèque.

Sous-section 7. Location d'immeubles

Il est fait une distinction entre les locations à usage d'habitation et les locations à usage professionnel.

Immeubles destinés à l'habitation : Les locations d'immeubles à usage d'habitation s'enregistrent au tarif de 5 dinars par page.

Immeubles à usage professionnel : Les locations d'immeubles à usage professionnel s'enregistrent au droit proportionnel de 1% assis sur le montant toute taxe comprise d'une année majoré d'un droit de timbre de 2 dinars par feuille.

Sous-section 8. Leasing immobilier

Le régime diffère selon qu'il s'agit des droits applicables à l'entrée (conclusion du contrat de leasing) ou des droits applicables à la sortie (contrat de cession de l'immeuble par la société de leasing au preneur ou au locataire).

Droits dus à l'entrée : À l'entrée, l'acquisition de l'immeuble par la société de leasing (ou sa mise au nom de la société de leasing même en cas de lease-back) s'enregistre comme une mutation ordinaire d'immeuble, à savoir :

- droit de mutation de 5%,
- majoré éventuellement du droit complémentaire de 3% pour défaut de mention d'origine de la propriété des références de l'enregistrement de la précédente mutation,
- si l'immeuble est immatriculé, le salaire de la conservation foncière au taux de 1% est dû ou il est dû un droit de 1% sur les immeubles non inscrits au registre foncier.

En revanche, le droit proportionnel de 1% sur le montant des loyers d'une année n'est pas dû.

Droits dus à la sortie : Le contrat de cession de l'immeuble de la société de leasing au preneur s'enregistre au droit fixe de 15 dinars par page majoré éventuellement, pour les immeubles immatriculés, du salaire de la conservation foncière ou du droit sur les immeubles non inscrits au registre foncier.

En revanche, si la vente est faite à un tiers autre que le locataire, la mutation s'enregistre au droit proportionnel applicable aux mutations d'immeubles.

Section 2. Les opérations portant sur le fonds de commerce et le droit au bail

Les contrats de mutation de fonds de commerce doivent, sous peine de nullité absolue, être rédigés par les avocats.

Cette règle ne s'applique pas aux actes conclus par l'Etat et les organismes assimilés.

Sous-section 1. Mutation à titre onéreux

§ 1. Taux

Les mutations à titre onéreux de fonds de commerce et de droit au bail s'enregistrent au droit proportionnel de 2,5% du prix, auquel s'ajoute un droit de timbre de 2 dinars par feuille.

§ 2. Assiette d'enregistrement du fonds de commerce

Le prix de vente du fonds de commerce est constitué par le prix de vente de la clientèle, de l'achalandage, du droit au bail et des objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds.

«Lorsque l'acte de vente comprend un fonds de commerce et des marchandises, le droit proportionnel est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les fonds de commerce, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les marchandises et que ces marchandises ne soient estimées et suffisamment désignées au contrat» [1].

§ 3. Assiette d'enregistrement du droit au bail

L'assiette du droit de mutation du droit au bail est constituée par le prix de cession majoré éventuellement des loyers dus par le vendeur.

Sous-section 2. Apport en société

§ 1. Apport pur et simple

L'apport d'un fonds de commerce avec ou sans autres apports purs et simples est passible du droit fixe de 100 dinars.

§ 2. Apport à titre onéreux

Lorsque l'apport est en totalité ou en partie à titre onéreux, la fraction à titre onéreux donne lieu à l'imputation des passifs sur les éléments d'actifs apportés, élément par élément. Le passif imputé sur les éléments incorporels s'enregistre au droit proportionnel de 2,5% majoré d'un droit de timbre de 2 dinars par feuille.

Sous-section 3. Nantissement du fonds de commerce

Il est dû trois droits : le droit d'enregistrement du contrat de nantissement, le droit d'inscription du privilège du vendeur et le nantissement du fonds de commerce.

§ 1. Enregistrement du contrat de nantissement

Ce contrat est soumis à l'enregistrement obligatoire au tarif des actes innomés au droit fixe de 15 dinars par page.

§ 2. Privilège du vendeur

Le droit d'inscription de la créance du vendeur ou du créancier gagiste est fixé à 0,25% en principal. Il est perçu lors de l'enregistrement de l'acte de vente sur le prix ou la portion du prix non payé.

§ 3. Nantissement du fonds de commerce

L'enregistrement du contrat de nantissement s'effectue au taux de 0,25% sur le capital de la créance.

Le nantissement exclut la valeur de la marchandise.

---

1 D'après Monsieur Hédi CHEMLI, in Droits de timbre et d'enregistrement - Tunis 1984, page 100.

§ 4. Location du fonds de commerce

La location du fonds de commerce donne lieu à un droit proportionnel de 1% sur le montant TVA comprise du loyer d'une année auquel s'ajoute un droit de timbre de 2 dinars par feuille.

Section 3. Les opérations portant sur les meubles

Sous-section 1. Régime général

Les mutations de meubles à titre onéreux ne sont pas soumises à l'enregistrement obligatoire.

En revanche, sont soumises à l'enregistrement, les ventes publiques de meubles ainsi que les mutations de meubles à titre gratuit.

Sous-section 2. Ventes publiques de meubles

§ 1. Conditions d'imposition

Pour qu'une vente publique soit passible du droit d'enregistrement proportionnel de 2,5% appliqué aux ventes publiques de meubles auquel s'ajoute un droit de timbre de 2 dinars par feuille, il faut que la vente publique soit constatée par un acte authentique dressé par un officier public.

Dans ce cas, la vente publique s'enregistre, dans les 10 jours, au droit proportionnel de 2,5% auquel s'ajoute un droit de timbre de **2 dinars par feuille**.

§ 2. Ventes publiques non soumises à l'enregistrement obligatoire

Contrairement à la règle, les ventes publiques réalisées en exécution des dispositions relatives à la faillite ne sont pas obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement. Il s'ensuit que l'acte dressé par l'officier public s'enregistre au droit fixe de 15 dinars par page.

§ 3. Actions des sociétés anonymes

Les transactions publiques portant sur les actions de sociétés anonymes s'enregistrent à la Bourse des Valeurs Mobilières. Cet enregistrement à la bourse est une condition de validité du contrat.

Il est à remarquer que la législation antérieure à la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier comportait une exonération expresse des ventes d'actions en bourse du droit d'enregistrement. Cette exonération n'a pas été expressément reconduite dans la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier, ce qui laisse, néanmoins, planer une incertitude fiscale. Dans la pratique, seuls les droits de bourse sont dus.

Sous-section 3. Apport en sociétés

§ 1. Apport pur et simple

L'apport pur et simple de meubles est passible du droit fixe de 100 dinars dans le cadre de l'apport pur et simple global.

§ 2. Apport à titre onéreux

Les apports de meubles à titre onéreux ne sont pas passibles de droit d'enregistrement.

§ 3. Partage de l'actif social

Le partage de l'actif social de biens meubles donne lieu au droit de partage au taux de 0,5%.

Néanmoins, l'apport pur et simple de biens meubles constituant un corps certain donne lieu à l'application de la théorie de la mutation conditionnelle.

En conséquence, si le bien meuble constituant un corps certain est repris au moment du partage par son apporteur initial, aucun droit n'est dû.

En revanche, si ledit bien est repris par un autre associé, le droit de partage est dû au taux de 0,5% auquel s'ajoute un droit de timbre de 2 dinars par feuille.

Section 4. Les opérations relatives aux sociétés

Sous-section 1. Les apports en société (à la constitution ou lors d'une augmentation de capital)

§ 1. Régime commun à toutes les sociétés

A. Apports purs et simples : Qu'ils soient en numéraire ou en nature, les apports purs et simples donnent lieu à un droit fixe de 100 dinars.

B. Apports à titre onéreux : Les droits dus sont fonction du régime des mutations applicables à l'élément d'actif sur lequel l'imputation est opérée.

Le passif pris en charge par la société bénéficiaire de l'apport doit être imputé selon les règles et dans l'ordre suivant :

1. Selon la règle de rattachement : Ainsi, un emprunt garanti par une hypothèque s'impute sur l'immeuble hypothéqué en garantie et entraîne le droit d'apport de 5% applicable aux mutations d'immeubles.

2. Au bénéfice de la société, mais cela nécessite d'indiquer l'imputation dans l'acte constatant l'apport ou dans un acte séparé.

3. À défaut d'imputation expresse, l'imputation du passif s'effectue proportionnellement aux apports concernés.

L'ordre d'imputation le plus avantageux : L'imputation la plus avantageuse consiste à imputer le passif dans l'ordre suivant :

(1) La trésorerie + les créances + les marchandises + le matériel. Cette imputation n'entraîne pas d'imposition, soit un taux zéro.

(2) Le fonds de commerce (éléments incorporels) et le droit au bail. Cette imputation entraîne un taux de 2,5%.

(3) Les immeubles. Cette imputation est soumise au taux de 5%, le plus élevé.

C. Droits supplémentaires particuliers aux apports d'immeubles : En cas d'apport d'immeuble sans mention de l'origine de propriété ou sans mention des références de l'enregistrement de la précédente mutation, le droit complémentaire au taux de 3% est dû.

Dans le cas où l'immeuble apporté est immatriculé à la conservation foncière, le salaire de la conservation au taux de 1% est dû. Dans le cas où l'immeuble n'est pas immatriculé, un droit de 1% est dû au titre des immeubles non inscrits au registre foncier.

§ 2. Droits spécifiques aux sociétés anonymes

A. Droit de 15 dinars par page : En plus des droits dus en raison des apports, la pratique a consacré d'autres droits pour les sociétés anonymes. Ainsi, il est dû un droit de 15 dinars par page :

1. Des statuts sauf les deux exemplaires conservés par la recette fiscale lors de la constitution.

2. De la liste des souscripteurs.

3. De l'attestation de blocage des fonds délivrée par la banque.

4. Du procès-verbal du premier conseil d'administration.

B. Droit de souscription et de versement (article 24 du code des droits d'enregistrement et de timbre) : La déclaration de souscription et de versement reçue par le receveur des finances donne lieu à la perception d'un droit de souscription et de versement assis sur le montant du capital souscrit selon le barème suivant par tranche :

Capital souscrit	Montant du droit
Jusqu'à 100.000 D	25 D
de 100.000,001 D à 500.000 D	50 D
Au dessus de 500.000 D	100 D

§ 3. Augmentation de capital par incorporation de réserve

L'augmentation de capital par incorporation de la réserve spéciale de réévaluation légale est enregistrée gratis. En revanche, l'incorporation de toute autre réserve au capital donne lieu à un droit fixe de 100 dinars quel que soit le montant des réserves incorporées.

§ 4. Amortissement du capital

L'amortissement du capital est l'opération par laquelle la société rembourse à ses actionnaires tout ou partie du montant nominal de leurs actions à titre d'avance sur le produit de la liquidation future de la société.

Le capital demeure inchangé puisque le capital remboursé est immédiatement remplacé par une incorporation de réserves disponibles mais les actions amorties deviennent des actions de jouissance.

L'amortissement du capital s'enregistre au droit fixe de 15 dinars par page.

Mais, il semble que les nouvelles règles impératives de répartition des bénéfices introduites par le code des sociétés commerciales rendent la technique d'amortissement du capital inopérante.

§ 5. Droits dus sur la cession des titres de capital représentatifs d'apports en nature dans les deux années de l'apport

En droit, les actions représentatives d'apports en nature sont non négociables pendant les deux années qui suivent la constitution définitive de la société ou l'augmentation du capital.

Aux termes du § I de l'article 29 du code des droits d'enregistrement, les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts d'intérêts effectuées pendant les deux ans qui suivent la réalisation de l'apport en nature fait à la société sont réputées avoir pour objet les cessions des biens représentés par ces titres et il est fait application, pour la perception du droit d'enregistrement sur lesdites cessions, de toutes les règles relatives à la vente de ces biens. Pour les titres attribués en rémunération d'apports en société et pour les besoins de la perception du droit d'enregistrement, chaque élément d'apport est évalué distinctement avec indication des numéros des titres attribués à chacun d'eux.

À défaut de ces évaluations et indications, le droit d'enregistrement est perçu au taux applicable aux ventes d'immeubles.

Sous-section 2. Réduction du capital

§ 1. Réduction du capital pour résorber des pertes

Le procès-verbal constatant la réduction du capital pour résorber les pertes s'enregistre au droit fixe de 100 dinars.

§ 2. Réduction du capital pour annuler ses propres titres

La réduction du capital à la suite d'annulation de ses propres titres s'enregistre au droit fixe de 100 dinars.

Lorsque les titres sont représentatifs d'immeubles (droit de jouissance de propriété), leur rachat s'enregistre au tarif des droits de mutation des immeubles.

§ 3. Réduction - partage

La réduction du capital s'enregistre au droit fixe de 10 dinars par page du procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire. Le partage donne lieu à la perception du droit de partage selon les règles applicables au partage.

Sous-section 3. Dissolution et partage

§ 1. Acte de dissolution

Le procès-verbal de dissolution de la société s'enregistre au droit fixe de 100 dinars.

§ 2. Droit de partage

Selon Monsieur Abdelmajid Ben Fraj [1] «le droit de partage doit être constaté par un écrit, le droit de partage est en effet un droit d'acte, il n'est donc pas exigible en cas de partage verbal. Il doit, aussi, s'agir d'un véritable partage. Le partage est un acte qui met fin à l'indivision et que chaque copartageant reçoive un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot. Mais, le droit de partage est exigible sur les partages partiels qui ne portent que sur une fraction des biens sociaux, tels que le remboursement suite à une réduction du capital».

Les droits dus diffèrent selon la nature du bien attribué en partage :

1- Corps certains repris par l'apporteur

Principe applicable : L'attribution à un apporteur des biens ou valeurs dont il a fait apport à la société ne donne pas ouverture au droit de partage, sauf s'il s'agit de sommes d'argent ou de choses fongibles.

Lorsqu'un apporteur reprend un corps certain dont il a fait apport, il est fait application de la théorie de la mutation conditionnelle : aucun droit de partage n'est dû.

Sont assimilés à des corps certains repris par l'apporteur, les actions ou parts qui ont donné lieu à l'application du droit d'enregistrement lors de leur acquisition. Dans ce cas, l'attribution des biens représentés par ces titres au moment de la dissolution de la société ne donne ouverture au droit d'enregistrement que si cette attribution est faite à une personne autre que le cessionnaire (article 29 § II du code des droits d'enregistrement).

2- Corps certains repris par un associé autre que l'apporteur

Principe applicable : L'attribution d'un apport à un associé autre que l'apporteur rend les droits de mutation exigibles sur la valeur des biens à la date de l'apport, à la condition qu'il s'agisse de corps certains.

Le droit de partage ne peut être perçu sur les valeurs qui supportent le droit de mutation.

Le droit de mutation applicable au bien repris est dû.

Si le bien repris est un meuble, le droit de partage au taux de 0,5% est dû.

3- Immeubles et meubles constituant des acquêts sociaux

Le droit de partage est dû au taux de 0,5%. La base de calcul du droit de partage est constituée par le montant partagé déduction faite de la soulte éventuelle lorsque ladite soulte donne ouverture aux droits de mutation à titre onéreux.

4- Partages d'espèces

Le droit de partage est dû au taux de 0,5%.

Droit de timbre : Lorsque le droit de partage est dû, le droit de timbre au tarif de 2 dinars par feuille est aussi dû.

Droits complémentaires sur les immeubles : Lorsque le partage porte sur des immeubles immatriculés à la conservation foncière, le salaire de la conservation au taux de 1% est dû sur la valeur des immeubles. Lorsque l'immeuble n'est pas immatriculé, un droit de 1% est dû au titre du partage d'immeubles non inscrits au registre foncier.

En cas de défaut de mention de l'origine des immeubles ou des références de l'enregistrement de la précédente mutation, le droit complémentaire de 3% est dû. Mais, cette remarque ne semble présenter qu'un intérêt théorique dans le cas des personnes morales.

---

[1] D'après Monsieur Abdelmajid Ben Fraj, Cours d'enregistrement, manuscrit.

Sous-section 4. Fusion des sociétés

Les fusions de sociétés peuvent se réaliser soit par l'absorption par une société d'une ou plusieurs autres sociétés soit par création d'une société nouvelle par la fusion de plusieurs sociétés qui font apport de leur patrimoine puis disparaissent.

La fusion par absorption s'analyse comme une augmentation de capital de la société absorbante alors que la fusion par création d'une société nouvelle s'analyse comme une constitution de société.

§ 1. Fusion entre sociétés de capitaux

Les droits dus sont les suivants :

1- L'augmentation de capital de la société absorbante ou le capital de la société nouvelle est enregistré selon les règles ordinaires soit un droit fixe de 100 D majoré éventuellement des droits de 15 dinars par page sur les autres actes (statuts de la nouvelle société, procès-verbal du premier conseil d'administration, etc...).

2- La prise en charge du passif de la société absorbée donne normalement lieu à un droit fixe de 100 dinars. Néanmoins, un seul droit fixe de 100 dinars est dû en raison de la règle de non cumul des droits fixes prévue par l'article 19 § II du code des droits d'enregistrement.

3- Si la société absorbée apporte des immeubles, le salaire de la conservation foncière au taux de 1% sera dû sur les immeubles immatriculés et le droit de mutation de 1% sera dû sur les immeubles non inscrits au registre foncier.

Aucun droit de partage ne sera dû suite à la disparition de la société absorbée.

§ 2. Fusion entre une société de personnes et une société de capitaux dont l'absorbante ou la société nouvelle doit être une société de capitaux (article 412 du CSC)

Lorsqu'une des sociétés n'est pas une société de capitaux, il est fait application du régime des apports mixtes :

1- La partie de l'apport rémunérée par des titres sociaux donne lieu à un droit fixe de 100 dinars.

2- La partie de l'apport non rémunérée par des titres sociaux est soumise selon les règles applicables aux apports à titre onéreux.

Selon le droit commun, la prise en charge par la société réceptrice des apports du passif des sociétés apporteuses donne ouverture aux droits proportionnels de mutation. Les taux de ces droits sont déterminés par la nature des biens sur lesquels s'impute le passif.

Les parties peuvent imputer le passif de la manière qui leur est la plus favorable, c'est-à-dire en considérant comme transmis à titre onéreux les biens exempts de droits de mutation (numéraire, créances, marchandises, matériel) ou donnant ouverture aux droits les moins élevés (fonds de commerce, droit au bail) [1].

Sous-section 5. Transformation des sociétés

Le régime applicable diffère selon que la transformation entraîne ou non un être moral nouveau :

1- Si la transformation ne s'interprète pas comme créant un nouvel être moral, seul le droit fixe de 100 dinars sera dû.

2- Si la transformation s'interprète comme créant un être moral nouveau, la transformation donne ouverture aux droits dus lors de la constitution de la société par application du régime des apports mixtes.

La transformation d'une société n'entraîne pas création d'un être moral nouveau lorsque :

- La possibilité est prévue dans les statuts au moment de la transformation ;
- La transformation est autorisée ou prévue par la loi, telle la transformation d'une SARL en société anonyme ou l'inverse.

---

1 Hédi Chamli, Droits de timbre et d'enregistrement - Tunis 1984, pa ge 247.

Sous-section 6. Prorogation de la durée d'une société

Le régime applicable diffère selon que la prorogation intervient avant ou après l'expiration de la durée de la société.

§ 1. Prorogation d'une société avant l'expiration de sa durée statutaire

La prorogation décidée avant le terme statutaire de la société s'enregistre au droit fixe de 100 dinars.

§ 2. Prorogation d'une société après l'expiration de sa durée statutaire

Dans ce cas, il y a création d'un nouvel être moral qui donne ouverture aux droits dus lors de la constitution selon les règles applicables aux apports mixtes.